Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

Numéro 35677 du rôle
Inscrit le 8 janvier 2015

Audience publique du 4 janvier 2016

Recours formé par la société civile immobilière ....., ….
contre un bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés
en matière d'impôts

Vu la requête inscrite sous le numéro 35677 du rôle et déposée le 8 janvier 2015 au greffe du tribunal administratif par la société civile immobilière ....., établie et ayant son siège social à L-….., inscrite au registre du commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro …., représentée par ses administrateurs actuellement en fonctions, tendant à la réformation du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2010, émis le 13 mars 2013 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 mars 2015 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 10 avril 2015 par la société civile immobilière ..... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le bulletin critiqué ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ....., en sa qualité d'administrateur de la société civile immobilière ....., en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Eric Pralong en sa plaidoirie à l'audience publique du 26 octobre 2015.

Suite au dépôt de la déclaration pour l'établissement en commun des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés de l'année 2010 par la société civile immobilière ....., ci-après désignée par « la société .....», le bureau d'imposition Sociétés 3 de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », sollicita, par courriers des 14 et 29 janvier 2013, les pièces suivantes :

« (…) • *des copies de toutes les factures ainsi que des preuves de paiements relatifs aux frais de rénovations déclarés de 32.631,13 €.*
• *L'annexe mentionnée à la ligne 35 du modèle 210 (elle ne faisait pas partie des documents rentrés).* (…) ».

Par courrier du 27 janvier 2013, la société .....donna suite aux prédits courriers du bureau d'imposition en lui communiquant le détail des frais d'entretien et de réparations, ensemble avec les factures et preuves de paiements afférentes.

Le bureau d'imposition informa la société Villa Medici, par courrier du 1er février 2013, qu'en exécution du § 205 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », il envisagerait de redresser sa déclaration de l'année 2010 en retenant un revenu de location imposable négatif de 21.562,77 euros, ainsi qu'une plus-value de 370.424,46 euros imposable sur base de l'article 99ter L.I.R., tout en rejetant

l'application de la « (…) *loi du 22 octobre 2008* (…) », respectivement de la circulaire « (…) *L.I.R. no.99ter/3 du 16 février 2009* (…) ».

En l'absence de prise de position de la société .....par rapport aux redressements envisagés, le bureau d'imposition émit le 13 mars 2013 à l'égard de cette dernière le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 2010, en retenant un revenu de location imposable négatif de …. euros, ainsi qu'une plus-value de …. euros imposable sur base de l'article 99ter L.I.R..

Par courrier daté au 15 mai 2013 et entré auprès de la direction de l'Administration des Contributions directes le 7 juin 2013, la société .....introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », une réclamation à l'encontre du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 2010.

A défaut de réponse du directeur, la société .....introduisit, par une requête déposée au greffe du tribunal administratif le 8 janvier 2015, un recours en réformation à l'encontre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 2010, émis le 13 mars 2013.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO, et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés qui a fait l'objet d'une réclamation dans l'hypothèse où aucune décision définitive du directeur n'est intervenue dans un délai de six mois à partir de la réclamation.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre le bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 2010.

Le délégué du gouvernement soulève trois moyens d'irrecevabilité du recours en réformation sous examen au motif que, premièrement, la demanderesse ne se prévaudrait pas d'un préjudice concret et individuel dans la mesure où son recours tendrait « (…) *directement et exclusivement à attaquer la constitutionnalité d'une loi par ailleurs inapplicable à la requérante* », deuxièmement, l'objet de sa demande se limiterait à voir poser une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle concernant l'article 29 de la loi du 22 octobre 2008 portant promotion de l'habitat et création d'un pacte logement avec les communes (…), ci-après désignée par « la loi du 22 octobre 2008 », sans que la question afférente ne soit formulée dans le dispositif de la requête introductive d'instance et, troisièmement, la demanderesse n'aurait pas d'intérêt personnel, direct et actuel à agir, dans la mesure où son recours tendrait à l'application de l'exonération d'impôt prévue à l'article 29 de la loi du 22 octobre 2008 sur la plus-value qu'elle aurait réalisée par l'aliénation d'un immeuble, par le biais d'un constat d'inconstitutionnalité de la prédite disposition, un tel moyen n'étant cependant pas susceptible d'aboutir au motif que la demanderesse n'entrerait pas dans le champ d'application de l'article 29 de la prédite loi.

Force est au tribunal de constater que les moyens d'irrecevabilité de la partie étatique sont tous à rejeter. Dans la mesure où l'objet du recours de la demanderesse est la réformation du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 2010 au motif que l'administration des Contributions directes aurait refusé l'application de l'exonération d'impôt prévue à l'article 29 de la loi du 22 octobre 2008 et

dans la mesure où la demanderesse est destinataire du bulletin litigieux, elle peut se prévaloir tant d'un préjudice concret et individuel que d'un intérêt personnel, direct et actuel à agir, étant donné que le prédit bulletin est de nature à affecter ses droits patrimoniaux. Le fait que le dispositif de la requête introductive ne contienne pas la question préjudicielle que le tribunal de céans serait, le cas échéant, amené à soumettre à la Cour constitutionnelle, est sans incidence sur la recevabilité du recours sous analyse étant donné que le moyen d'inconstitutionnalité de l'article 29 de la loi du 22 octobre 2008 et la question préjudicielle afférente ne constituent qu'un moyen de fond à l'appui de la demande indiquée expressément dans le dispositif de la requête introductive d'instance, à savoir la réformation du bulletin litigieux.

Il suit des considérations qui précèdent que le recours en réformation est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai prévus par la loi, dans la mesure où il a été introduit le 8 janvier 2015, soit plus de six mois après la réclamation du 15 mai 2013 sans qu'une décision directoriale ne soit intervenue dans l'intervalle.

Quant au fond, la demanderesse conclut à la réformation du bulletin d'établissement des revenus d'entreprises collectives et de copropriétés pour l'année 2010 en ce que le refus de la faire bénéficier de l'exonération d'impôt prévue à l'article 29 de la loi du 22 octobre 2008 serait contraire aux articles 10bis et 101 de la Constitution en vertu desquels « *Tous les luxembourgeois sont égaux devant la loi* » et « *Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts. Nulle exemption ou modération ne peut être établie que par une loi.* ». Elle fait valoir à ce sujet que l'article 29 de la loi du 22 octobre 2008 instaurerait, en ce qui concerne le bénéfice d'une exonération d'impôt sur la plus-value réalisée dans le cadre d'une vente immobilière, une discrimination fondée tant sur la qualité du vendeur, en faveur des particuliers et au détriment des personnes morales, que sur la qualité de l'acheteur, en faveur des personnes publiques et au détriment des personnes privées. Elle sollicite encore la saisine de la Cour constitutionnelle d'une question préjudicielle relative au prédit défaut de conformité de l'article 29 de la loi du 22 octobre 2008 aux articles 10bis et 101 de la Constitution.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours au motif que l'unique moyen de réformation tiré de l'inconstitutionnalité de l'article 29 de la loi du 22 octobre 2008 ne pourrait aboutir à accorder à la demanderesse le bénéfice de l'exonération d'impôt escomptée par cette dernière, étant donné que même dans l'hypothèse où la Cour constitutionnelle devrait retenir que le prédit article 29 de la loi du 22 octobre 2008 serait contraire aux articles 10bis et 101 de la Constitution, les juridictions administratives auraient pour seule alternative d'écarter l'application de cette disposition légale du litige dont elles seraient saisies, sans pouvoir accorder à la demanderesse l'exonération d'impôt sollicitée, à défaut de base légale en ce sens. La partie étatique se réfère encore à ce sujet à un jugement du « *Finanzgericht Baden-Württemberg* » du 10 avril 2003, inscrit sous le n° 14 K 14/02, ainsi qu'à un arrêt du « *Bundesfinanzhof* » du 11 septembre 2008, inscrit sous le n° VI R 13/06. Le délégué du gouvernement fait encore valoir que le moyen d'inconstitutionnalité de l'article 29 de la loi du 22 octobre 2008 ne serait pas fondé en ce que, d'une part, il n'y aurait pas de comparabilité « (…) *entre la situation de tout vendeur privé vendant un certain bien à un acheteur privé, et la situation de tout vendeur privé qui vendrait un bien similaire à un acheteur public* (…) », de sorte que « (…) *la condition de la mise en œuvre de la règle constitutionnelle d'égalité supposant que les catégories de personnes entre lesquelles une discrimination est alléguée se trouvent dans une situation comparable au regard de la mesure critiquée ne se trouve*[rait] *pas remplie.* (…) », et, d'autre part, même à supposer que les situations seraient, en l'espèce, comparables, et qu'il y aurait une différence de traitement, sur le plan fiscal, entre la cession d'un bien immobilier de vendeurs privés à une autorité publique et celle effectuée entre des

vendeurs privés, cette différence de traitement serait rationnellement justifiée, adéquate et proportionnée à son but en raison de disparités objectives, dans la mesure où l'acquéreur public agirait toujours dans le cadre de l'intérêt collectif, son objectif étant de se constituer des réserves foncières à un prix inférieur au prix de marché ce qui serait facilité par l'exonération d'impôt litigieuse qui devrait inciter les personnes privées de céder leurs biens immobiliers aux autorités publiques à un prix moins élevé que le prix ordinaire du marché.

En ce qui concerne le moyen fondé sur une violation de l'article 10bis, respectivement de l'article 101 de la Constitution et la question préjudicielle invoquée dans ce contexte, il y a tout d'abord lieu de rappeler le cadre légal en matière d'imposition des plus-values réalisées dans le cadre d'une vente de biens immobiliers.

En vertu des articles 99bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l´impôt sur le revenu, ci-après désignée par « L.I.R. », « *Sont imposables aux termes du présent article les bénéfices résultant des opérations de spéculation ci-après spécifiées pour autant qu'ils ne sont pas imposables dans une catégorie de revenus visée sub 1 à 7 de l'article 10:*

1. Les réalisations de biens récemment acquis à titre onéreux. Les biens sont censés récemment acquis lorsque l'intervalle entre l'acquisition ou la constitution et la réalisation ne dépasse pas:

a) deux ans pour les immeubles;

b) six mois pour les autres biens.

2. Les opérations de cession où la cession des biens précède l'acquisition. (…) ».

Aux termes de l'article 99ter L.I.R. « *Est imposable aux termes du présent article le revenu provenant de l'aliénation à titre onéreux, plus de deux ans après leur acquisition ou leur constitution, d'immeubles qui ne dépendent ni de l'actif net investi d'une entreprise ni de l'actif net servant à l'exercice d'une profession libérale. Sont également exclus les immeubles dépendant d'une exploitation agricole ou forestière, sauf en ce qui concerne le sol.*(…) ».

Par dérogation aux articles 99bis et 99ter L.I.R., l'article 29 de la loi du 22 octobre 2008 précise que « *Les bénéfices de spéculation au sens de l'article 99bis et les revenus au sens de l'article 99ter de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, sont exemptés de l'impôt sur le revenu s'ils sont réalisés par des personnes physiques respectivement sur des biens immobiliers aliénés à l'Etat, aux communes et aux syndicats de communes, à l'exception des terrains aliénés dans le cadre des dispositions du titre 2 de la présente loi.* ». Il suit des dispositions légales qui précèdent qu'en principe la plus-value réalisée dans le cadre de l'aliénation d'un bien immobilier est soumis à l'impôt sur le revenu sauf si la vente est effectué d'une personne physique à une autorité publique.

En vertu de l'article 6 de la loi du 27 juillet 1997 portant organisation de la Cour constitutionnelle « *Lorsqu'une partie soulève une question relative à la conformité d'une loi à la Constitution devant une juridiction de l'ordre judiciaire ou de l'ordre administratif, celle-ci est tenue de saisir la Cour Constitutionnelle. Une juridiction est dispensée de saisir la Cour Constitutionnelle lorsqu'elle estime que:*

a) une décision sur la question soulevée n'est pas nécessaire pour rendre son jugement;

b) la question de constitutionnalité est dénuée de tout fondement;

c) la Cour Constitutionnelle a déjà statué sur une question ayant le même objet. […] »

Force est de constater que la disposition incriminée par la demanderesse est l'article 29 de la loi du 22 octobre 2008 en ce qu'elle exclut, de l'impôt sur le revenu, la plus-value réalisée dans le cadre de l'aliénation d'un bien immobilier d'une personne privée à une

autorité publique. Partant, l'inégalité mise en avant par la demanderesse provient en substance de la circonstance que la prédite disposition légale instaure un régime d'imposition dérogatoire fondé tant sur la qualité du vendeur, qui doit être une personne physique et non pas une personne morale, que sur la qualité de l'acheteur, en l'occurrence les autorités publiques.

Un moyen fondé sur la contrariété d'une disposition légale à l'article 10bis de la Constitution, respectivement à l'article 101 de la Constitution, ce dernier article n'étant, conformément à l'arrêt de la Cour constitutionnelle du 20 décembre 2013, inscrit au n° 106 du registre, qu'une application de l'article 10bis, paragraphe 1er, de la Constitution en ce qu'il pose le principe de l'égalité devant les charges publiques, ne peut être opérant dans le cadre d'un recours en réformation dirigé contre une décision administrative, que si cette décision est fondée sur ladite disposition légale et si le constat éventuel de l'inconstitutionnalité de cette disposition entraîne l'annulation, voire la réformation de la décision dans le sens voulu par la demanderesse puisque le juge administratif ne l'appliquera pas.[1]

Il est constant en cause que le bulletin litigieux du 13 mars 2013 est fondé sur l'article 99ter L.I.R. en ce qu'il retient une plus-value de 370.424,46 euros imposable sur base du prédit article. Il est encore manifeste que l'article 29 de la loi du 22 octobre 2008 n'est pas applicable en l'espèce, étant donné que la demanderesse, d'une part, est une société civile immobilière et, d'autre part, ne conteste pas avoir réalisé la plus-value litigieuse dans le cadre d'une vente de biens immobiliers à un acquéreur qui n'était pas une autorité publique mentionnée à l'article 29 de la prédite loi.

Or, dans la mesure où la demanderesse critique non pas des dispositions fiscales positives applicables à l'imposition de la plus-value réalisée par une personne morale dans le cadre d'une vente d'immeubles à une personne autre qu'une autorité publique mentionnée à l'article 29 de la loi du 22 octobre 2008, mais l'absence de dispositions analogues à ce dernier article, le moyen tel qu'il est présenté par la demanderesse est à rejeter comme étant inopérant.

En effet, le moyen ne saurait être justifié en l'espèce par le constat que l'article 29 de la loi du 22 octobre 2008 est, le cas échéant, contraire aux articles 10bis, respectivement 101 de la Constitution, puisque le bulletin d'impôt faisant l'objet du présent recours n'est pas fondé sur cette législation, mais bien sur l'article 99ter L.I.R.. Partant, le constat d'une inconstitutionnalité de l'article 29 de la loi du 22 octobre 2008 et son inapplication conséquente dans le cadre du présent litige ne peuvent entraîner ni l'annulation, ni la réformation du bulletin litigieux en faisant bénéficier la demanderesse de l'exonération d'impôt y prévue.

Même à supposer que le régime fiscal dérogatoire prévu à l'article 29 de la loi du 22 octobre 2008 serait contraire au principe d'égalité du traitement consacré par l'article 10bis de la Constitution, respectivement au principe de l'égalité devant les charges publiques prévu à l'article 101 de la Constitution, une telle non-conformité entraînerait, le cas échéant, la question d'une intervention du législateur en vue de modifier la législation fiscale applicable, mais n'est pas de nature à rendre illégal le bulletin d'impôt faisant l'objet du présent recours, dans la mesure où le prédit article 29 de la loi du 22 octobre 2008 n'est pas applicable au cas d'imposition de la plus-value réalisée par la demanderesse.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le moyen afférent de la demanderesse est à rejeter comme inopérant, sans qu'il n'y ait lieu de poser une question préjudicielle à la Cour constitutionnelle, dans la mesure où la réponse à la question soulevée

[1] Trib. adm., 5 février 2014, n° 32198 du rôle, disponible sur www.jurad.etat.lu.

par la demanderesse n'est pas nécessaire au tribunal de céans pour rendre son jugement, au sens de l'article 6 a) de la loi précitée du 27 juillet 1997, le moyen d'inconstitutionnalité ayant trait à une disposition légale inapplicable en l'espèce.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent et en l'absence d'autres moyens que le recours est à rejeter pour n'être fondé dans aucun de ses moyens.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non justifié, partant en déboute ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Anne Gosset, premier juge,
Paul Nourissier, juge,
Daniel Weber, juge,

et lu à l'audience publique du 4 janvier 2016 par le premier juge, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill — s. Anne Gosset

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 4 janvier 2016
Le greffier du tribunal administratif